

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

Buenos Aires, 16 de noviembre de 2004.

Vistos los autos: "Asociación de Clínicas y Sanatorios Privados de la Provincia de Salta c/ Dirección General Impositiva s/ ordinario".

Considerando:

1º) Que la Cámara Federal de Apelaciones de Salta, al revocar la sentencia de la instancia anterior, rechazó la demanda promovida por la actora con el objeto de obtener el reconocimiento de que es una entidad exenta del impuesto a las ganancias en virtud de lo establecido por el art. 20, inc. f, de la ley 20.628, y que por ende tampoco se encontraba obligada a abonar el tributo sobre los capitales.

2º) Que para pronunciarse en el sentido indicado el *a quo* consideró que no obstante el carácter "médico - asistencial, gremial y empresarial" enunciado por la asociación actora, y que los objetivos mencionados en su estatuto se encuentran mayoritariamente relacionados con el bien común, en autos no fue demostrado que la asociación diese curso de ejecución a tales objetivos. Al respecto, afirmó que frente a las razones sustentadas por la AFIP para denegar el reconocimiento de la exención, y los planteos efectuados por las partes, no resultaba suficiente el mero enunciado de postulados socialmente útiles, sino su verdadero acatamiento práctico. En relación con ello concluyó en que "para nada se advierten acciones en aquel sentido, o bien que los desembolsos constatados se vinculen por ejemplo, con actos reuniones o conferencias para elevar el nivel científico o cultural del personal de los establecimientos, o bien con el perfeccionamiento de la legislación, con la organización técnica de los socios, o con el progreso de la ciencia médica, etc." (fs. 507 vta.)

3º) Que, por el contrario, a juicio del *a quo*, los

únicos objetivos de su estatuto respecto de los cuales se demostró que la actora desarrolló una actividad encaminada a su cumplimiento, son los relativos a celebrar y negociar convenios en nombre y representación de las entidades adheridas para la prestación de servicios médico - asistenciales, y de ejercer y promover gestiones judiciales y extrajudiciales para su cumplimiento (incs. f y g del art. 3° del estatuto). Y juzgó que merecía reparos la circunstancia de que la asociación se ocupara de tales gestiones “pues ello importa tanto como suplir parte de las actividades propias del giro empresarial de las clínicas y sanatorios, en cuyo menester se encuentran en completa posibilidad de ejecución individual, por ser de su propia actividad y estar a su alcance hacerlo sin necesidad del amparo sectorial”. En su concepto, esa “liberación de tareas inherentes a las clínicas y sanatorios, supera aún la incumbencia de una cámara gremial empresaria, en tanto les reporta claras utilidades mediante servicios costeados por la Asociación” (fs. 507).

4°) Que tras evaluar distintos elementos probatorios, afirmó, en síntesis, que "las actividades prevalentes realmente cumplidas por la Asociación no exceden de la negociación y contratación en nombre y representación de sus miembros de los servicios que como empresa médico - sanatorial brindan, y en las gestiones tendientes al cumplimiento de esos convenios, en particular las tareas relativas a la cobranza de las facturas, sus liquidaciones, retenciones, y pagos a los socios y a terceros para cubrir sus deudas" (fs. 508). Y al respecto entendió que “este desenvolvimiento con omisión y desinterés por los demás objetivos de superior envergadura en lo atinente a la utilidad social tenida en miras por la ley para establecer la franquicia impositiva, revela entonces, que el obrar de la entidad apunta a preservar y promover los

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

intereses económicos de sus asociados en las específicas operaciones empresarias", a los que "procura condiciones seguras y más rentables en la prestación de sus servicios lucrativos" (fs. 508).

En tales condiciones juzgó que no procedía declarar a la Asociación de Clínicas y Sanatorios Privados de la Provincia de Salta exenta del impuesto a las ganancias, aunque se alegue que no distribuye directa ni indirectamente sus utilidades entre los socios, y destine su patrimonio, en caso de liquidación, a entidades de beneficio público.

5°) Que contra tal sentencia, la actora interpuso recurso extraordinario que fue concedido en cuanto el apelante invoca que el fallo se apoya en una interpretación errónea del art. 20, inc. f, de la Ley del Impuesto a las Ganancias. En cambio, el *a quo* juzgó improcedente el recurso en lo referente a la tacha de arbitrariedad y a la alegación de la doctrina de la gravedad institucional (confr. auto de fs. 538/539). Al no haberse deducido queja por la desestimación parcial del recurso, la jurisdicción de esta Corte ha quedado limitada con el alcance fijado por el *a quo*. En los términos en los que ha sido concedido, el recurso es formalmente procedente, al encontrarse en disputa la inteligencia de una norma de carácter federal, y haber sido la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa adversa al derecho que el apelante sustenta en ella (art. 14, inc. 3°, de la ley 48).

6°) Que, en consecuencia, quedan al margen de la revisión de esta Corte las conclusiones del *a quo* sobre los aspectos fácticos de la causa, por lo cual corresponde decidir si en las circunstancias de hecho tenidas en cuenta en la sentencia resulta procedente la exención establecida por el art. 20, inc. f, de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

7°) Que al respecto cabe recordar que, de acuerdo con una constante jurisprudencia del Tribunal, las exenciones impositivas deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia de las normas que las establezcan, y que fuera de esos supuestos corresponde la interpretación estricta de las cláusulas respectivas, la que ha de efectuarse teniendo en cuenta el contexto general de las leyes y los fines que las informan, ya que la primera regla de interpretación es dar pleno efecto a la intención del legislador (Fallos: 321:1660, considerando 6° y su cita, entre otros).

8°) Que, sobre la base de tal criterio, corresponde concluir en que no asiste razón a la entidad actora puesto que la actividad que desarrolla no se adecua a los recaudos exigidos por el art. 20, inc. f, de la ley 20.628 para la procedencia de la exención tributaria cuyo reconocimiento pretende.

9°) Que, en efecto, la ley previó la exención para asociaciones, fundaciones y entidades civiles “de asistencia social, salud pública, caridad, beneficencia, educación e instrucción, científicas, literarias, artísticas, gremiales y las de cultura física o intelectual”. En el *sub lite*, el *a quo* puso de relieve —sobre la base del examen que efectuó de los elementos probatorios reunidos en la causa— la “omisión”, el “desinterés” y el “olvido” por parte de la entidad actora en el desarrollo de las actividades de mayor utilidad social mencionadas en su estatuto.

10) Que por el contrario, la entidad actora centró su actuación en tareas inherentes al giro empresarial de clínicas y sanatorios, tales como la negociación y contratación de servicios en nombre y representación de ellos, y en ges-

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

tiones tendientes al cumplimiento de esos convenios, en particular, cobro de facturas, liquidaciones retenciones y pagos a socios y a terceros. Es decir, en actividades que —como adecuadamente lo señala el a quo respecto de las gestiones encaminadas al cumplimiento de los convenios, cobros de facturas, sus liquidaciones, retenciones, etc.— exceden la incumbencia de una cámara gremial empresaria, en tanto hacen al interés individual de cada clínica o sanatorio que podría llevar a cabo por sí mismo tales tareas. De tal manera, obtienen un ahorro en sus costos al encomendar la realización de aquéllas a la entidad actora. Al ser ello así, la finalidad de ésta —juzgada de acuerdo con la actividad que concretamente lleva a cabo— no tiene cabida en los supuestos contemplados por el legislador en la norma que establece la exención tributaria, lo que obsta a su reconocimiento y determina, en consecuencia, que resulte inoficiosa la consideración de otras cuestiones.

11) Que, sin perjuicio de ello, cabe señalar en lo relativo a la sentencia dictada en la causa “Cámara de Propietarios de Alojamientos” (Fallos: 325:3092) tenida en cuenta por el señor Procurador Fiscal subrogante en su dictamen, que en ese caso se trataba de una asociación gremial —que se encontraba inscripta y tenía personería como tal— y que no se había demostrado a su respecto ninguna circunstancia que desvirtuase su adecuación a lo prescripto en el art. 20, inc. f, de la ley 20.628 —que comprende expresamente en la dispensa del tributo a esa clase de asociaciones— ni el incumplimiento de otras condiciones exigibles. Por lo tanto, las circunstancias de esa causa difieren de las que se presentan en el *sub examine*, lo cual explica el distinto resultado a que se llega.

Por ello, habiendo dictaminado el señor Procurador Fiscal subrogante, se declara procedente el recurso extraordinario,

con el alcance con el que fue concedido por el *a quo*, y se confirma la sentencia apelada en cuanto pudo ser materia de dicho recurso. Con costas. Notifíquese y devuélvase. ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI - AUGUSTO CESAR BELLUSCIO - CARLOS S. FAYT - ANTONIO BOGGIANO - JUAN CARLOS MAQUEDA - ELENA I. HIGHTON de NOLASCO.

ES COPIA

Recurso extraordinario interpuesto por la **Asociación de Clínicas y Sanatorios Privados de la Provincia de Salta**, representada por el **Dr. Washington Alvarez**, con el patrocinio de la **Dra. Guadalupe Valdés Ortiz**.

Traslado contestado por la **Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva**, representadas por la **Dra. María Amalia Torino**, con el patrocinio de la **Dra. Claudia E. García**.

Tribunal de origen: **Cámara Federal de Apelaciones de Salta**.

Tribunales que intervinieron con anterioridad: **Juzgado Federal de Primera Instancia n° 1 de Salta**.